

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064920

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 2589/2016, de 13 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2211/2015

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Motivos económicos válidos. Sancionabilidad.* Hay que reconocer, como alega el Abogado del Estado, que la aplicación de la doctrina sentada por esta Sala, que excluye la sanción en los supuestos del art. 110.2 Ley 43/1995 (Ley IS), no era suficiente para resolver el debate. Y es que, ante las circunstancias de hecho -que llevan a la Inspección a considerar que se estaba ante un supuesto de simulación relativa-, no resultaba automática la aplicación de la doctrina jurisprudencial que tiene en cuenta la Sala de instancia, como vino a reconocer la propia STS, de 16 de enero de 2014, recurso nº 390/2011 (NFJ053488) al precisar, no obstante la estimación del motivo, y siguiendo la doctrina expuesta, que todo ello era sin perjuicio de «*que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del TJUE, pueda imponer solución distinta*». Voto particular.

Sanciones. Criterios de graduación. Ley 25/1995. Ocultación. Toda la actuación de la entidad resultó transparente, sin que la circunstancia de que no se presentaran las declaraciones ante la Administración estatal que resultó finalmente competente, tras la resolución del conflicto de competencias suscitado por la Hacienda Foral, pueda llevarnos a la existencia de ocultación, por haber participado la entidad el cambio de domicilio a Bilbao, manifestado en su momento a la Diputación Foral de Vizcaya su intención de acogerse al régimen especial de fusiones. Además, en este caso resultaba aplicable la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos, la Ley 230/1963 (LGT), debiendo tenerse en cuenta que según doctrina de esta Sala, un elemento del tipo no puede servir de circunstancia agravante. Rechazada la ocultación, la infracción debe calificarse como grave de conformidad con lo dispuesto en el art. 87.1 LGT, por lo que la sanción debe consistir en multa proporcional del 50 por 100.

[Vid., en sentido contrario, SAN, de 23 de abril de 2015, recurso nº 36/2012 (NFJ063104), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15 y 110.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 191, 195 y 210.

Constitución Española, arts. 24 y 25.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 24.3 y 79.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

SENTENCIA

En Madrid, a 13 de diciembre de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación número 2211/2015, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 23 de abril de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo número 36/2012, formulado por Lompoc Arquitectura y Gestión Integral, S.L (Lompoc, en adelante), en relación con el acuerdo de imposición de sanción por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Ha sido parte recurrida la entidad Lompoc representada por el Procurador D. Javier Cereceda Fernández Oruña, y dirigida por el Letrado D. Luis Revenga Sánchez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad Lompoc, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en lo sucesivo), de 1 de diciembre de 2011, que desestimó el recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 28 de febrero de 2007, que confirmó el acuerdo de imposición de sanción de 16 de Junio de 2005 por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2001, por importe de 1.963.985,40 euros, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, como consecuencia del acuerdo liquidatorio de 16 de junio de 2005, del que resultaba una cuota de 2.618.647, 20 euros, practicado al considerar la Inspección que no resultaba aplicable a la operación de fusión llevada a cabo por la entidad con Emijesa, S.A, el régimen especial de fusiones previsto en el Capítulo VIII del título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por no existir un motivo económico válido y haberse llevado a cabo con el objetivo de evasión fiscal.

La fundamentación de la Sala de instancia fue la siguiente:

<<Pues bien, atendiendo a la fecha (ejercicio 2001) y demás circunstancias a las que se refiere la infracción imputada a la entidad recurrente, debemos tener en cuenta la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de enero de 2014 (RC 390/2011), así como las que en ella se citan, en la medida en que advierten de la improcedencia de la imposición de sanción en casos como el presente, referidos al artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dice así la sentencia mencionada:

" Cuarto.- En cambio, el segundo motivo debe estimarse, en aplicación de la doctrina expuesta en la Sentencia de esta Sala de 3 de julio de 2012 (recurso de casación número 3703/2009), que, tras confirmar el criterio de la Inspección, en el sentido de que una operación de escisión parcial, acogida al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, se había llevado a cabo por razones exclusivamente fiscales (en la fusión por absorción, la entidad absorbida se encontraba en quiebra técnica), estimó el motivo relativo a la improcedencia de imposición sanción, bajo la siguiente argumentación contenida en el Fundamento de Derecho Noveno:

"Quedan por resolver los dos últimos motivos que se refieren a la sanción, debiendo despejarse, ante todo la duda de si en los supuestos en que era de aplicación la cláusula antielusión podrán o no imponerse sanciones.

El art. 16, apartado segundo de la Ley 29/1991, de 16 de Diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, señalaba que <<cuando como consecuencia de la comprobación administrativa a que se refiere el art. 1, se probara que los mismos se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora>>. Sin embargo al ser derogado este precepto por el art. 110.2 de la Ley 43/1995 en el nuevo texto desapareció la posibilidad de imponer sanciones por estos hechos, aplicándose el precepto sin necesidad de acudir al procedimiento especial de declaración de fraude de ley.

Se trata de una cuestión controvertida, que se vio aun mas complicada, no ya solo por la falta de definición específica de los conceptos de fraude y evasión fiscal, sino por las dudas interpretativas que suscitó la redacción anterior a la modificación que sufrió por la ley 14 de 2000, de 29 de Diciembre, al contemplar un único supuesto de exclusión del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones y canje de valores, en el caso de que probara que la operación se realizó principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, a pesar de que la Directiva 90/434/CEE (facultaba también a los Estados miembros para incluir en su propio ordenamiento <<el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúa por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal>>.

Pues bien, no procede imponer sanción de ningún tiempo, como mantiene la recurrente, puesto que así lo quiso el legislador en su regulación contenida en el art. 24 de la antigua Ley General Tributaria , donde prohíbe expresamente la imposición de sanciones tributarias en los supuestos de declaración de fraude de ley.

Es más, conviene significar que el propio Tribunal Constitucional, en sentencia 120/2005, de 10 de Mayo , declaró que una conducta en fraude de Ley Tributaria nunca puede dar lugar a una tipicidad por ilícito, ni penal, ni administrativo, cualquiera que sea el procedimiento que se utilice para su declaración.

En consecuencia, procede establecer que en los supuestos a que se refería el art. 110.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades , la conducta no puede calificarse como infracción tributaria, por lo que no podía iniciarse expediente sancionador al respecto.

Por lo expuesto, procede también estimar los motivos referentes a la sanción."

A lo anterior, ha de añadirse que en supuestos de los que ha conocido esta Sala, en que la Inspección ha apreciado la inexistencia de motivos económicos válidos, en operaciones de fusión con entidades en pérdidas, no se ha impuesto sanción, sin duda bajo la misma consideración (así, y por poner un ejemplo, ha ocurrido en el caso al que se refiere la Sentencia de esta Sala de 12 de diciembre de 2013, resolutoria del recurso de casación número 5463/2011).

Por tanto, y como se ha anunciado, el motivo se estima, sin perjuicio de ponerse de relieve que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del TJUE, pueda imponer solución distinta."

En consecuencia, a la vista de la referida doctrina jurisprudencial, sin necesidad de entrar a examinar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción imputada a la recurrente ni las demás alegaciones de las partes y, con base en los razonamientos expresados en la sentencia del Tribunal Supremo mencionada y los de las que en ella se citan, que la Sala considera aplicables al supuesto examinado, debemos estimar el recurso y anular la sanción impuesta en el presente caso a la entidad recurrente por su disconformidad a Derecho.>>

Segundo.

Contra la referida sentencia, el Abogado del Estado preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto, invocando un único motivo, al amparo del art. 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 110.2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades , 179 , 191 , 195 y 210 de la Ley General Tributaria de 2003, en relación con la jurisprudencia de esta Sala relativa a la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias, y suplicando sentencia que anule, revoque y case la sentencia de instancia y, consecuentemente, se estime el motivo aducido, desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto y confirme la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida.

Tercero.

Admitido el recurso por Auto de 21 de enero de 2016 se confirió traslado para el trámite de oposición a la representación de la parte recurrida, que interesó la desestimación del recurso de casación interpuesto, con imposición de costas al recurrente.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 18 de octubre de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Como se hace constar en el segundo antecedente de hecho, el Abogado del Estado articula un único motivo de casación, al amparo del artículo 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 110.2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y 179, 191, 195 y 210 de la Ley General Tributaria de 2003, al considerar procedente la imposición de la sanción en este caso, al no haber actuado el obligado tributario con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, no concurriendo ninguno de los supuestos en que los preceptos citados permiten excluir la responsabilidad por infracción tributaria, ello en relación con la jurisprudencia de esta Sala relativa a la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y con los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución, y asimismo en relación con la jurisprudencia, como la recogida en la sentencia de 19 de mayo de 2004, dictada en el recurso de casación 656/2013, que admite la sanción por simple negligencia.

La representación estatal explica el motivo, señalando, en primer lugar, que no se impuso la sanción por la mera aplicación del art. 110.2 de la LIS sin más, sino a causa de la conducta dolosa del obligado tributario, por lo que no resulta aplicable la doctrina según la cual no cabe sancionar sólo por la declaración de fraude de ley.

Sostiene que la operación controvertida no se realiza para reordenar económicamente una actividad existente, pues el resultado final fue la venta de un inmueble de Santander destinado a hotel con cese de la actividad hotelera, para su destino a la edificación, acudiéndose a una serie de maniobras como el cambio de domicilio, la utilización de una sociedad interpuesta que se residencia en Vizcaya para eliminar la tributación del incremento patrimonial aplicando el régimen de exención existente en el sistema especial de Vizcaya.

Agrega, en segundo lugar, que la previsión del artículo 110.2 de la ley 43/1995 no se equipara al fraude de ley, por lo que no es de aplicación la doctrina que cita la Audiencia Nacional en su sentencia, y que en cualquier caso hay que considerar que incluso aún existiendo el fraude de ley, en determinados casos es posible la imposición de sanciones.

Finalmente, considera que el hecho de que en otros supuestos, que no se citan, no se sancionara, no significa que no se pueda sancionar en el presente caso, por lo que era preciso examinar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

Segundo.

La parte recurrida se opone al recurso rechazando las argumentaciones aducidas, al negar la concurrencia de dolo en la operación, siendo la realidad evidente que la sanción se impuso por mera aplicación del art. 110.2 de la LIS.

En definitiva, defiende que no concurre el elemento subjetivo de la infracción imputada en las actuaciones, pues se llevaron con absoluta transparencia, no siendo la tributación en territorio común una cuestión clara al haberse tramitado un conflicto de competencias, aunque no fuera de oficio.

Por otra parte, señala que el análisis de las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la operación de reestructuración empresarial no puede llevar sino a la afirmación de que sí concurrían motivos económicos válidos, pues el propósito respecto del inmueble adquirido en la fusión era reformarlo para continuar con su actividad hotelera, pero que las dificultades encontradas al efecto, y la necesidad de proceder a una costosa reforma para tal fin, derivaron en la venta a una empresa inmobiliaria.

Finalmente, mantiene en relación con el antiguo art. 24.3 de la Ley General Tributaria de 1963, que no procede la imposición de sanciones por la mera apreciación de fraude de ley, pues el efecto que el mencionado artículo atribuía al fraude de ley era la aplicación de las normas que se hubieran tratado de eludir.

Tercero.

Conviene, ante todo, tener en cuenta los hechos que llevaron a la práctica de la liquidación (cuota 2.618.647,20 euros e intereses por 338.307 euros) a la sociedad recurrente, como sucesora de Emijesa, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, tal como se describieron por la Inspección.

<< I.- El 2 de diciembre de 2004 la Inspección de los Tributos incoó Acta A02 nº NUM001 a LOMPOC ARQUITECTURA Y GESTION INTEGRAL, S.L., como sucesora de EMIJESA, S.A., por el IS del ejercicio 2001, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio.

El 30 de diciembre de 2004 se incoa acta A02 nº NUM000 a la entidad LOMPOC ARQUITECTURA Y GESTION INTEGRAL, S.L., por el IS del ejercicio 2001, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio.

En ellos se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

1) El 10 de diciembre de 2002 el Director del Departamento de Inspección autoriza a una inspectora de la Delegación de la AEAT de Cantabria a desarrollar actuaciones inspectoras en el ámbito de la Delegación Especial del País Vasco con el objeto de regularizar la situación tributaria de LOMPOC ARQUITECTURA Y GESTIÓN INTEGRAL, S.L., incluso en calidad de sucesora de EMIJESA, S.A.

2) El 21/03/2003 se inician las actuaciones inspectoras de LOMPOC en sí misma y en su condición de sucesora universal de EMIJESA. Figuran en los expedientes las fechas en que se han extendido diligencias y las dilaciones imputadas al contribuyente.

3) La sociedad EMIJESA se constituyó el 15/12/1988; las acciones se suscriben por D^a Olga y sus 4 hijos. La socia mayoritaria aporta un hotel sito en Santander que constituye su principal activo.

Su objeto social es la actividad hotelera realizando la explotación de la misma hasta finales de octubre de 2001; el 1 de octubre de dicho año presenta ante la Delegación de Cantabria solicitud de cese en su actividad, realizando las últimas ventas en octubre de dicho año.

El día 4 de octubre de 2001 presenta en el Registro Mercantil de Cantabria solicitud de cierre de inscripciones registrales por traslado del domicilio social a Bilbao, c/ El Cano 25 (mismo domicilio que Lom poc). El cambio de domicilio social se inscribe el 10 de octubre de 2001 en el Registro Mercantil de Vizcaya.

El 15/11/2001 en modelo 036 presenta en la AEAT de Vizcaya y en la Diputación Foral de Vizcaya declaración censal de cambio de domicilio-fiscal, de Santander a Bilbao.

4) La sociedad LOMPOC se constituyó el 13/03/1999 con domicilio social y fiscal en Lejona (Vizcaya) por dos arquitectos, siendo su objeto social la prestación de servicios de arquitectura.

La sociedad permanece inactiva desde su constitución hasta el 06/08/2001, fecha en que se adquieren la totalidad de las participaciones de LOMPOC por tres personas físicas residentes en Santander; el mismo día y con número de protocolo notarial correlativo se modifica su objeto social que pasa a ser de actividades de "hostelería, promoción y construcción de edificaciones y obras y servicios de asesoramiento y gestión inmobiliaria"; igualmente se procede al nombramiento de dos administradores solidarios y a modificar el domicilio social desde Lejona a la calle Elcano 25 de Bilbao. El mismo 6 de agosto se protocoliza la adquisición, por parte de LOMPOC, de la totalidad las acciones de EMIJESA a los socios fundadores de la entidad, son una serie de condiciones resolutorias y por un precio de 1.321.008.000 ptas.

5) El 19 de noviembre de 2001 se protocolizan los acuerdos de fusión por absorción de las sociedades LOMPOC y EMIJESA, en un proceso de fusión impropia, ya que las acciones de ésta última pertenecían al 100% a LOMPOC desde el 6 de agosto de dicho año. Las operaciones realizadas por la absorbida se consideran realizadas por la absorbente desde el 1 de octubre de 2001, formulándose el correspondiente balance de fusión, contabilizándose como mayor valor del inmueble adquirido la diferencia de fusión, es decir, la diferencia entre el valor contable de los bienes y derechos de la absorbida (fundamentalmente el hotel) y el importe contabilizado por LOMPOC como precio de adquisición de la participación en la absorbida.

Al mismo tiempo la absorbente incorpora a su contabilidad bases imponibles negativas pendientes de compensación de la absorbida al inicio del ejercicio 2001, parte de las cuales son objeto de compensación por LOMPOC en el ejercicio 2001; los efectos de la fusión tienen lugar el 28/12/2001, fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de fusión; el 19/11/2001 LOMPOC y EMIJESA comunican a la Diputación Foral de Vizcaya su intención de acogerse al régimen especial de fusiones previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio. El 12 de julio de 2002 (casi 8 meses después) la Diputación Foral de Vizcaya comunica a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dicha intención.

El 3 de diciembre de 2001 LOMPOC vende a INMOBILIARIA SOTOMAR, S.A. el inmueble (hotel) adquirido por la absorción de EMIJESA por un importe de 1.497.600.000 pesetas.

INMOBILIARIA SOTOMAR, S.A. es una sociedad constituida en Santander y cuyo objeto social es la promoción inmobiliaria que desarrolla exclusivamente en Santander, estando participada por personas físicas residentes en Santander.

INMOBILIARIA SOTOMAR, S.A, opera con habitualidad con uno de los administradores solidarios y socio de LOMPOC, el Sr. Octavio . De las promociones y negocios iniciados por esta sociedad durante los ejercicios 1998 a 2001 en todos ha intervenido el Sr. Octavio (paginas 7 y 8 del informe ampliatorio).

6) LOMPOC, como sucesora de EMIJESA, presenta declaración por el IS del ejercicio 2001 en la Diputación Foral de Vizcaya; no tributa por los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en la fusión ya que se habla acogido al régimen especial de fusiones previsto en la normativa foral.

LOMPOC presenta declaración por el IS del ejercicio 2001 en la Diputación Foral de Vizcaya declarando el incremento de patrimonio obtenido en la venta del Hotel pero como valor de adquisición toma el valor de incorporación del bien en el momento de fusión al permitir la normativa foral actualizar el valor del bien hasta el máximo del valor de mercado del mismo, en este caso el hotel. Como consecuencia del régimen especial de fusiones y debido a que existían bases impositivas negativas a compensar proveniente de EMIJESA la base imponible declarada es cero.

7) La Inspección considera que no es aplicable a esta operación el régimen especial al no existir un motivo económico válido, art. 110.2 LIS . Señala que no se busca con la fusión adaptar las dimensiones, capacidad productiva, características técnicas o de gestión de las empresas a las exigencias del mercado para que sean más rentables y eficaces, sino de transmitir un inmueble con una importante plusvalía.

Aplica el artículo 15. 2 b) y 3 de la LIS y cuantifica una ganancia, a integrar en la base imponible de la absorbida; por diferencia entre el valor de mercado del inmueble transmitido y el valor neto contable del mismo; toma como valor de mercado el precio declarado de venta de LOMPOC a INMOBILIARIA SOTOMAR, 5 días después de la fusión.>>

La Sala de instancia confirmó la liquidación y, en consecuencia, el criterio de la Administración, "al no aplicar el referido régimen especial de fusiones, pues como se desprende de las actuaciones seguidas y del resultado final de la operación de fusión impropia, la finalidad perseguida y conseguida era la transmisión del hotel a la entidad SOTOMAR por parte de EMIJESA utilizando la entidad LOMPOC, para lo cual, LOMPOC adquirió las acciones de los socios de EMIJESA. Ello permitió a las personas físicas acogerse a los coeficientes de abatimiento y dejar exenta de tributación el 77,77% del incremento, lo que combinado con la interposición de una sociedad deslocalizada en el País Vasco y una fusión que pretendía acogerse al régimen especial foral vasco, evidencia el ahorro fiscal que se pretendía con la serie de operaciones llevadas a cabo, respondiendo más a una estrategia operativa que a una finalidad de reestructuración empresarial, pues al adquirir las participaciones de EMIJESA se adquiere el inmueble del hotel por un precio inferior al que se hubiera obtenido adquiriendo directamente, y con la interposición de la entidad LOMPOC se consigue anular el tributo por la plusvalía del inmueble. Ello evidencia la obtención de un precio mas favorable para el comprador y dejar en LOMPOC un margen a modo de beneficio para los socios de esta entidad, los cuales, además, según consta en el expediente, obtuvieron condiciones muy ventajosas para la adquisición de algunas de las viviendas de la promoción a realizar por la entidad SOTOMAR", si bien estima el recurso en parte, porque al haberse denegado la aplicación del régimen especial de fusiones, la transmisión del hotel, en principio, quedaba afectado por lo establecido en el art. 15 de la Ley 43/95 , al no existir obice legal para la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria.

Cuarto.

Por otra parte, ante la regularización practicada, la Inspección consideró además la existencia de la infracción tributaria del art. 79 de la Ley General Tributaria de 1963 , por haber dejado de ingresar parte de la deuda, entendiéndose que concurría el elemento subjetivo del ilícito tributario

La motivación ofrecida fue la siguiente:

<<En el periodo objeto de comprobación, el obligado tributario mediante su domiciliación en territorio foral aprovechó indebidamente las ventajas de la norma foral del IS en el Régimen fiscal de fusiones y realizó una operación de transmisión de inmueble por medio de un proceso de fusión por absorción, siendo la sociedad absorbente, obligado tributario, residente en Vizcaya. De esta manera eludió el pago del tributo devengado a consecuencia de la transmisión del inmueble que perteneció a EMIJESA, SA, que en otro caso habría tenido que pagar.

La intervención -intermedia- de una entidad con el perfil fiscal de Lompoc en la venta del inmueble (que ha pretendido justificarse con un débil argumento de una posible actividad de rehabilitación del edificio que fue

interrumpida), entendemos que debe ser calificada de meramente instrumental o de fachada, tratándose pues de una entidad sin finalidad de operar realmente de forma efectiva en el tráfico mercantil y cuya intervención tiene el papel de distraer la atención de la Administración Tributaria de la operación realmente pretendida.

La inactividad en el desarrollo de actividades económicas de las sociedades participantes en un proceso de fusión condiciona la posibilidad de apreciar la existencia de un motivo económico válido para justificar su integración en la sociedad absorbente diferente de la búsqueda de los beneficios fiscales derivados del Régimen especial en el Impuesto de Sociedades de estas operaciones y, por ello, debe negarse de forma clara la aplicación del Régimen citado mediante la aplicación de la cláusula antielusión prevista en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 .

Por todo lo anterior consideramos que estamos ante un supuesto claro de simulación relativa de los contemplados en el artículo 25 de la entonces vigente Ley 230/1963 , General Tributaria. Por ello, no podemos compartir el planteamiento del alegante en el sentido de considerar las actas nulas de pleno derecho, por prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido, en razón de no haber seguido el procedimiento previsto en los expedientes de fraude de ley, en la medida que no nos encontramos ante un supuesto de fraude de ley por las razones que han quedado suficientemente motivadas.

Entendemos que estos hechos ponen de manifiesto una conducta, cuando menos, gravemente negligente en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Consideremos que las normas del Concierto que determinan la normativa aplicable al caso, y la administración competente para la exacción, son claras, y que se trató precisamente de forzar la aplicación de una normativa ventajosa indebidamente. No ha acreditado que su actuar se debiera a alguna causa de exclusión de la culpabilidad.

No se produce ningún supuesto o causa de exclusión de responsabilidad, de los contemplados en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria .>>.

En cuanto a la cuantificación de la sanción, la Inspección aplica la Ley 58/2003, y el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador, por ser esta normativa más favorable, calificando la infracción como grave, al ser la base de la sanción superior a 3000 euros y existir ocultación al no presentar declaraciones ante la Administración estatal competente y no liquidar la deuda tributaria, graduando la sanción, por la aplicación del criterio de perjuicio económico conforme a lo establecido en el apartado b) del art. 187 de la Ley General Tributaria , en el 75% de la cuota dejada de ingresar (50% más 25% por perjuicio económico).

Esta calificación fue confirmada por el TEAC, al entender que concurrían los requisitos de falta de presentación de la declaración, de disminución de la deuda tributaria y sustracción de datos al conocimiento de la Administración Tributaria.

A estos efectos señala que "ha de observarse que, como se ha analizado extensamente en la resolución antes mencionada, recaída en la reclamación interpuesta por la entidad contra la liquidación del conjunto de elementos de convicción obrantes en el expediente, recabados por la Inspección e incorporados a la instrucción del procedimiento sancionador, se desprendía el carácter de interposición formal de LOMPOC, con el fin de crear una apariencia jurídica que solapase la verdadera situación y el destino" ab initio" del inmueble a su venta a la entidad inmobiliaria Sotomar. No existía la menor intención por parte de Lom poc de dedicarse a la explotación del hotel, ni a la rehabilitación y construcción de viviendas, limitando su interposición a servir de paso intermedio para conseguir la deslocalización y ausencia de imposición de la operación, al ampararse indebidamente en la normativa foral vasca reguladora del Régimen especial de Fusiones que en aquel momento resultaba especialmente ventajoso, al reconocerse una exención para las plusvalías afloradas en estos supuestos y no un diferimiento como la normativa estatal; el diferimiento que la normativa estatal ofrecía, no satisfacía la estrategia deseada por las entidades implicadas toda vez que, dado que la fusión y la posterior venta del inmueble tenían lugar en el mismo ejercicio - de hecho con tan solo cinco días de diferencia - el diferimiento lógicamente no reportaba ninguna ventaja fiscal. Por consiguiente, no sólo se halla ningún motivo de reestructuración, racionalización de actividades o cualquier otro que pudiese razonablemente calificarse de económicamente válido, sino que del expediente se desprende que se ha efectuado con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal; más aún, de tergiversar la realidad a fin de conseguir improcedentemente una ventaja fiscal comparativamente mayor, derivada de las diferencias entre las regulaciones fiscales del Impuesto coexistentes en el sistema español.

En este contexto es evidente que la falta de presentación de declaración ante la Administración del Estado y en cambio la presentación de la misma ante la Diputación Foral de Bizkaia constituía un elemento más de la estrategia de ocultación de la realidad. Tras los mecanismos que el inicio de actuaciones inspectoras por parte de la Delegación de la AEAT puso en marcha (actuaciones de comprobación por la Hacienda Estatal, conflicto de

competencias, pronunciamiento de la Junta Arbitral), quedó patente que no se trataba de una legítima interpretación del contribuyente que de buena fe actuase en la creencia de no resultar competente la Hacienda estatal y, por ende, no presentase la pertinente declaración, sino que, por el contrario, intentó deliberadamente construir la apariencia que sustentaba esa ausencia de presentación de autoliquidación y consiguiente ingreso en la Administración tributaria del Estado>>.

Quinto.

Sentado todo lo anterior, hay que reconocer, como alega el Abogado del Estado, que la aplicación de la doctrina sentada por esta Sala, que excluye la sanción en los supuestos del artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no era suficiente para resolver el debate, ya que la Inspección tiene en cuenta que Emjesa, tras haber ejercido la actividad hotelera, pone en marcha un conjunto de actuaciones, a partir del 6 de agosto de 2001, para el cese de dicha actividad y la venta del inmueble a la inmobiliaria Sotomar, pocos meses después, utilizando a la entidad Lompoc, domiciliada en el País Vasco cuyos nuevos socios adquieren acciones de Emijesa a los socios fundadores de la entidad, procediendo luego el 1 de octubre de 2001, a solicitar ante la Delegación de Cantabria el cese en la actividad hotelera, el 4 de octubre de 2001 en el Registro Mercantil de Cantabria el cierre de inscripciones registrales por traslado del domicilio social a Bilbao C/ Elcano 25 (mismo domicilio que Lompoc), y el 15 de noviembre de 2001, en la AEAT de Vizcaya y en la Diputación Foral de Vizcaya el cambio de domicilio fiscal de Santander a Bilbao, llegándose de esta forma a la protocolización el 19 de noviembre de 2001 de los acuerdos de fusión de las sociedades Lompoc y Emijesa, en un proceso de fusión impropia, ya que las acciones de esta última pertenecían al 100% a Lompoc desde el 6 de agosto de dicho año, para efectuar finalmente Lompoc la venta del inmueble adquirido por la absorción a inmobiliaria Sotomar.

Ante estas circunstancias, que llevan a la Inspección a considerar que se estaba ante un supuesto de simulación relativa, no resultaba automática la aplicación de la doctrina jurisprudencial que tiene en cuenta la Sala de instancia, como vino a reconocer la propia sentencia de 16 de enero de 2014, al precisar no obstante la estimación del motivo, siguiendo la doctrina expuesta en la sentencia de 3 de julio de 2012, que afectaba a una operación de escisión parcial, que todo ello era sin perjuicio de " que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del TJUE, pueda imponer solución distinta".

Todo ello explica que en la reciente sentencia de 23 de mayo de 2016, la Sala estimase el recurso de casación 4133/2014, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 20 de noviembre de 2014, confirmando la imposición de sanción en relación con una liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, por una operación de aportación no dineraria de activos con deudas no expresamente contraídas para financiar la adquisición o funcionamiento de los bienes transmitidos, al considerarse que no tenía amparo en el régimen de diferimiento contemplado en el capítulo VIII del título VIII del Texto Refundido del Impuesto, no habiéndose realizado, por otra parte, por motivos económicos válidos.

En consecuencia, procedía entrar a examinar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción imputada a la recurrente, una vez que reconoce la Sala de instancia que el acuerdo liquidatorio había sido confirmado por sentencia de 1 de abril de 2015, si bien no completamente, al anularse la resolución impugnada en relación con la no aplicación de los coeficientes de corrección monetaria porque al haberse denegado la aplicación del régimen especial de fusiones, la transmisión del hotel, en principio, quedaba afectado por lo establecido en el art. 15 de la ley 43/1995.

Sexto.

En la demanda se alegó que no se podía desconocer, al analizar la conducta de Emijesa, SA, la existencia de una absoluta racional interpretación de la norma respecto a la normativa aplicable, puesto que a la vista de los datos obrantes en el expediente, no cabía hablar del hecho objetivo de dejar ingresar cuota, puesto que efectivamente lo hizo, lo que excluye además el elemento subjetivo del ilícito tributario, puesto que la entidad declaró puntual e íntegramente todos los negocios jurídicos y dio total publicidad y transparencia a todas sus actuaciones, cumpliendo toda la normativa contable, administrativa, mercantil y tributaria.

Pues bien, desde el test que implica el control de la motivación de una sanción administrativa, el acto impugnado satisface las exigencias que se derivan de nuestra jurisprudencia en cuanto justifica ampliamente y de forma suficiente la concurrencia de culpabilidad, explicando por qué la entidad Emijesa no actuó al amparo de una interpretación razonable de la norma al no buscarse con la fusión adaptar las dimensiones, capacidad productiva, características técnicas o de gestión de las empresas a las exigencias del mercado para que fueran más rentables y eficaces, sino la transmisión de un hotel a una entidad inmobiliaria, que se produce cinco días después de efectuada la fusión, mediante la creación de una realidad jurídica aparente que ocultaba una realidad jurídica distinta con la única finalidad de dejar de tributar lo que en Derecho le correspondía.

No se trataba, pues, de conseguir un ahorro fiscal mediante actos artificiosos sino de urdir un engaño que sirvió de pantalla para encubrir el negocio efectivamente realizado en violación de la Ley.

Sabido es que el fraude de Ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Como declaró el Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005, de 10 de mayo : "En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, o bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal, y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo hubiera que calificar, per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley, es simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada << norma de cobertura>> o dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal".

Muy distinta es la apreciación de la existencia de simulación, al tener como elementos esenciales los siguientes:

1) La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa). Este motivo que ha conducido a la realización de las operaciones puede consistir en un ahorro fiscal.

3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.

4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.

Por todo ello, se considera que concurrió el elemento subjetivo de la infracción tributaria en la conducta del contribuyente.

Séptimo.

Queda por resolver la calificación de la infracción, teniendo en este extremo razón la parte cuando cuestiona la ocultación que apreció la Inspección, pues toda la actuación de la entidad resultó transparente, sin que la circunstancia de que no se presentaran las declaraciones ante la Administración estatal que resultó finalmente competente, tras la resolución del conflicto de competencias suscitado por la Hacienda Foral, pueda llevarnos a la existencia de ocultación, por haber participado la entidad el cambio de domicilio a Bilbao, manifestado en su momento a la Diputación Foral de Vizcaya su intención de acogerse al régimen especial de fusiones previsto en el

Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 2 de junio, lo que fue comunicado por ésta a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco el 12 de julio de 2002.

Además, en este caso resultaba aplicable la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, debiendo tenerse en cuenta que según doctrina de esta Sala, sentencia de 7 de julio de 2011, (rec. 260/2008), un elemento del tipo no puede servir de circunstancia agravante

Rechazada la ocultación, la infracción debe calificarse como grave. de conformidad con lo dispuesto en el artr. 87.1 de la antigua Ley General Tributaria, por lo que la sanción debe consistir en multa proporcional del 50 por 100.

En todo caso, y en el momento de ejecución de la sentencia debe tenerse en cuenta que la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de abril de 2015 estimó parcialmente el recurso contra la liquidación por la no aplicación de los coeficientes de corrección monetaria, lo que influye en la base de la sanción.

Octavo.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 23 de abril de 2015 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , que se casa y anula, en cuanto no apreció la existencia de infracción tributaria, debiendo sancionarse con multa proporcional del 50 por 100 de la base que resulte procedente, con la consiguiente estimación parcial del recurso contencioso administrativo interpuesto, sin que se aprecien circunstancias para la imposición de costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de 23 de abril de 2015 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , en cuanto anuló la sanción impuesta. 2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Lompoc Arquitectura y Gestión Integral, SL, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de 2011, que se anula, en cuanto calificó la infracción como grave, debiendo ser sancionada con multa proporcional del 50 por 100 de la base que resulte procedente, ante la estimación parcial del recurso contencioso administrativo nº 35/2012 interpuesto frente al acuerdo de liquidación. 3.- No procede hacer imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero, Presidente Emilio Frias Ponce, Jose Diaz Delgado Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , formula el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco Jose Navarro Sanchis a la sentencia de 18 de abril de 2016, pronunciada en el recurso de casación nº 2211/2015, al que se adhiere el magistrado Excmo. Sr. Don Jose Diaz Delgado.

Por medio de este voto particular, que formulo con pleno respeto hacia la posición mayoritaria de la Sala, expreso mi disensión con el fallo de la sentencia recaída en este asunto y con la fundamentación jurídica que conduce a él, contenida en sus fundamentos jurídicos quinto y sexto. Las razones de tal discrepancia son las siguientes:

1) La jurisprudencia de este Tribunal Supremo que declara la exclusión de la potestad sancionadora con ocasión de la regularización de las operaciones societarias de fusión, absorción y otras, como resultado de la interpretación literal, histórica y sistemática del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades - LIS-, se ha plasmado en esencia en las sentencias de 3 de julio de 2012 (recurso de casación nº 3703/2009), seguida después en las de 16 de enero de 2014 (recurso de casación nº 390/2011); 11 de junio de 2014 (recurso de casación nº 848/2012) y 23 de febrero de 2016 (recurso de casación nº 887/2014).

La sentencia frente a la que expongo mi opinión adversa ha excepcionado ad casum nuestra propia jurisprudencia, precisamente la reseñada, sobre la improcedencia de las sanciones en los casos de aplicación de la cláusula antifraude del citado artículo 110.2 de la LIS de 1995 .

A mi juicio, la vinculación debida a la propia doctrina jurisprudencial, que se enuncia sin matices ni excepciones -aunque aclararé la realidad de esta afirmación- debió bastar para confirmar el criterio de la Sala de instancia que se atuvo a ella, declarando no haber lugar al recurso de casación de la Administración del Estado.

En síntesis, la interpretación del artículo 110.2 LIS que emana de tal doctrina excluye la tipicidad como elemento constitutivo de la infracción y, desde el punto de vista de las posibilidades de actuar, impide de plano todo ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración. No es casual que la primera de las sentencias citadas afirmase, como corolario de su tesis, que "...procede establecer que en los supuestos a que se refería el art. 110.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades , la conducta no puede calificarse como infracción tributaria, por lo que no podía iniciarse expediente sancionador al respecto " (el subrayado es del voto).

Es cierto que alguna sentencia posterior, entre las citadas, contiene una apostilla, que la Sala de instancia conoció y valoró. Así, la sentencia de 16 de enero de 2014 (recurso de casación nº 390/2011), reserva la eventualidad futura de que, atendidas las circunstancias del caso, se pudiera sancionar, lo que expresa así: "...el motivo se estima, sin perjuicio de ponerse de relieve que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del TJUE, pueda imponer solución distinta...".

Considero que esa fugaz acotación -de salvedad- ni siquiera constituye un obiter dictum de la sentencia en que se incluyó, puesto que fue ineficaz para excepcionar, en aquél asunto, la aplicación de la doctrina general para dirimir el recurso de casación. Pero aun cuando, por pura hipótesis, admitiéramos que lo fuera, es preciso recordar que las afirmaciones complementarias o accesorias de las sentencias no conforman ni integran la jurisprudencia, formada sólo con la sustancia de la ratio decidendi o razón para resolver, como es doctrina pacífica, inveterada y aplicable a todas las jurisdicciones, no sólo a la contencioso- administrativa.

Quiere ello decir, en otras palabras, que el Tribunal Supremo, en el ejercicio de su más genuina y esencial labor jurisdiccional, como es la formación de doctrina como expresión del principio de seguridad jurídica, ha interpretado la cláusula legal antifraude contenida en el artículo 110.2 de la LIS en el sentido, claro e inequívoco, de que la mera posibilidad de las sanciones quedase excluida, por las amplias razones que en las sentencias citadas se contienen -las cuales no hace al caso ahora repetir-, a las que bien podrían añadirse algunas otras ex abundancia

Tal doctrina, como es sabido, sería lícito que fuera complementada, limitada o matizada, incluso corregida, pero de un modo formal, abierto y solemne, y desde luego, motivadamente. Lo que no es dable, a mi juicio, es soslayar la doctrina por la vía de postergar para un indefinido momento futuro la posibilidad de "...imponer solución distinta" , esto es, de sancionar, que ofrece la indicada sentencia de 16 de enero de 2014 , en virtud de reglas, interpretaciones o criterios jurídicos virtualmente abiertos y desconocidos a priori , basados en las circunstancias del caso. Esa posibilidad de derogar por vía singular la jurisprudencia de este Tribunal Supremo no sólo abre el portillo al posible ejercicio de la potestad punitiva hasta ahora rigurosamente vedado, sino que convierte un criterio válido, estable y seguro -sustentado en la atipicidad de las conductas reflejadas en aquella cláusula- en un estado de fragmentación de criterios de impredecible fundamento. Es decir, se viene a desnaturalizar la doctrina jurisprudencial, atomizándola y excepcionándola para hipotéticos casos concretos, privándole con ello del fundamental valor de la seguridad jurídica a que institucionalmente debe propender.

Siendo ello así, el respeto a nuestra propia jurisprudencia sobre la interpretación del artículo 110.2 de la LIS de 1995 nos debió llevar a confirmar la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada, toda vez que se ha atendido a ella de forma escrupulosa.

2) Lo anterior debe reforzarse, aún más, a la vista de que, además, la doctrina que considero debemos mantener y respetar, sin menoscabarla ni excepcionarla por vía singular o de salvedad, versa sobre materia sancionadora, dado que el ejercicio de la potestad de esta índole debe ser excepcional, como manifestación que es del ius puniendi del Estado y, en tal calidad, objeto de interpretación restrictiva.

3) Además de lo anterior, ni siquiera la enunciada excepción, al margen de su valor intrínseco, justificaría la sanción en este caso. El núcleo de mi disensión radica en el hecho de que la sentencia haya obviado, en mi opinión, su propia doctrina y, en consecuencia, haya apreciado que cabía la posibilidad de sanción, lo que ha determinado la casación de la sentencia de instancia. Pero una vez llegado a ese trance, también discrepo de la solución jurídica dada al proceso de instancia a cuya resolución la Sala entra (art. 95.2.d) de la Ley de esta Jurisdicción).

Así, cabe reseñar que la apostilla a que nos hemos referido más arriba se vio enriquecida -o aclarada-, en una sentencia posterior, la de 13 de junio de 2014 (recurso de casación nº 848 / 2012), en que se afirma, de nuevo, que "...el motivo se estima, sin perjuicio de ponerse de relieve que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del TJUE, pueda imponer solución distinta, si existe simulación, lo que no ocurre en el caso " (se subraya en el voto). Parece decirse, pues, con tal afirmación, que en los casos en que se advierta simulación en el proceder del contribuyente quedaría abierta la posibilidad de incoar y decidir un procedimiento sancionador.

Pues bien, en este caso, aun aceptando como hipótesis que tal es la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, no sólo no hay en el asunto debatido simulación negocial, sino que ni siquiera la sentencia de que disiento afirma tal cosa. Es cierto que el acuerdo sancionador -no así la liquidación, que sólo conocemos indirectamente, a través de la sentencia firme de la Audiencia Nacional que la confirmó en lo sustancial- habla de simulación relativa, concepto que se maneja por el órgano sancionador con notable imprecisión jurídica. De ser relativa la simulación, nada habría costado identificar qué negocios jurídicos serían los aparentes y cuáles los disimulados, tarea que el acuerdo que impuso la sanción no se decidió a afrontar.

La sentencia de la que se discrepa tampoco acomete esa tarea, y aunque da por buena tal calificación, niega la presencia de ocultación, afirmando literalmente: " ... teniendo en este extremo razón la parte cuando cuestiona la ocultación que apreció la Inspección, pues toda la actuación de la entidad resultó transparente".

Tal transparencia, en mi parecer, descarta la presencia de simulación -fuera absoluta o relativa- y relega el complejo negocial examinado a la categoría, a lo sumo, de fraudulento y como tal, integrante del elenco de excluidos de la actividad sancionadora conforme a nuestra jurisprudencia interpretativa del artículo 110 LIS . A tal efecto, es bastante con considerar que la simulación debe ser real y objetiva, fáctica en suma, sin que quepa asimilar a tal categoría la ocultación o simulación de las intenciones o propósitos, pues en tal caso todos los negocios indirectos o anómalos serían, por definición, simulados y, en tal carácter susceptibles de venir acompañados de sanción. Si queremos llegar a tal conclusión -si la aceptamos como válida y pertinente-, deberíamos afrontar un cambio de rumbo de nuestra doctrina, pero no de una manera elíptica o solapada, sino de forma clara, solemne y motivada, a fin de deslindar los supuestos de aplicación de la cláusula antifraude en que sería improcedente la sanción de aquellos otros en que en principio cabría su ejercicio.

4) El examen acerca de la culpabilidad concurrente en la conducta del contribuyente regularizado es un posterior en relación con la sancionabilidad misma de tal conducta, razón por lo que no cabe cuando, con arreglo a la doctrina de la propia Sala, el artículo 110.2 LIS excluye la tipicidad y, por ende, la sanción.

La Sala de instancia no abordó la cuestión relativa a la culpabilidad porque detuvo su razonamiento, en armonía con nuestra jurisprudencia, en un momento lógica y jurídicamente anterior: si la conducta analizada no es susceptible de sanción -obviamente, tampoco de someterse a un procedimiento de tal carácter- no es factible analizar si hay presencia del esencial elemento subjetivo.

Tal criterio, en mi opinión, debió conducir a la declaración de no haber lugar al recurso de casación de la Administración del Estado, pero aun aceptando que la sentencia hubiera incurrido en la infracción de alguno de los preceptos que en el recurso se denuncian como infringidos, no por ello la conducta, a mi juicio, sería culpable en el sentido declarado, dado que se funda en la presencia de simulación (relativa) y en la presunción de dolo que de tal infamante calificación derivaría de forma quasi automática, lo que habría exigido profundizar en ese concepto.

5) A mayor abundamiento, el recurso de casación sostenido por el Abogado del Estado adolecía de graves defectos de técnica casacional que merecían su inadmisión por falta de fundamento y así pareció verlo, en un primer momento, la Sección 1ª de esta Sala que, en trance de inadmisión, abrió la audiencia a las partes sobre el particular, sin que, una vez admitido a trámite el recurso, la sentencia se pronunciase previamente sobre tal cuestión. Baste para resaltar la falta de esmero del recurso de casación con el hecho de que se citan como infringidos algunos preceptos por completo ajenos a la cuestión debatida (como los artículos 179 , 191 , 195 y 210 de la Ley General Tributaria); o que de una manera implícita se pretendiera en el recurso desconocer o exceptuar la jurisprudencia general sobre el artículo 110.2 LIS , pero sin advertir en la sentencia a quo error jurídico alguno al respecto.

6) Resumen de todo lo expuesto es que, a mi juicio, no es posible casar y anular una sentencia impugnada que no ha incurrido en ninguna infracción del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, pues antes al contrario se ha atendido con rigor y escrupulosamente a ésta, máxime cuando el recurso de casación mismo no llega a denunciar tal infracción con la claridad y precisión debidas.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se disiento

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.